



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11618.001634/2004-80
Recurso nº. : 143.020 - *EX OFFICIO*
Matéria : IRPJ e OUTROS - EXS.: 2000, 2001
Recorrente : 3ª TURMA/DRJ-RECIFE/PE
Interessado : ADALBERTO ROCHA (FIRMA INDIVIDUAL)
Sessão de : 23 DE FEVEREIRO DE 2005
Acórdão nº. : 108-08.174

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE - VÍCIO FORMAL - LANÇAMENTO FISCAL COM ALEGADO ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – INEXISTÊNCIA – Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscvem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. O suposto erro na identificação do sujeito passivo caracteriza vício substancial, uma nulidade absoluta, não permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto no art. 173, II, do CTN.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – NULIDADE - LANÇAMENTO - ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO – INOCORRÊNCIA – Quando a autuação fiscal é sustentada na acusação de que empresa individual estaria sendo utilizada como interposta pessoa com intuito de omitir receita de terceiro, o lançamento deve ser efetuado contra o sócio oculto desta pessoa jurídica, que tinha interesse direto no fato gerador da obrigação tributária.

Recurso de ofício provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso de ofício interposto pela 3ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM RECIFE/PE.

ACORDAM os Membros da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11618.001634/2004-80

Acórdão nº. : 108-08.174

**DORIVAL PADOVAN
PRESIDENTE**

**NELSON LOSSO FILHO
RELATOR**

FORMALIZADO EM: 19 ABR 2005

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO, MARGIL MOURÃO GIL NUNES, KAREM JUREIDINI DIAS DE MELLO PEIXOTO, JOSÉ CARLOS TEIXEIRA DA FONSECA e JOSÉ HENRIQUE LONGO



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº : 11618.001634/2004-80
Acórdão nº : 108-08.174
Recurso nº : 143.020
Recorrente : 3ª TURMA/DRJ-RECIFE/PE

RELATÓRIO

Trata-se de recurso de ofício interposto pelos julgadores de primeira instância, de conformidade com o artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas por meio da Lei nº 8.748/93, no Acórdão de nº 9.357, proferido em 03 de setembro de 2004 pela 3ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife, acostado aos autos às fls. 2.749/2.755, em função de ter sido exonerado o crédito tributário lançado por meio dos autos de infração do IRPJ, fls. 07/12, e seus decorrentes: PIS, fls. 21/25, COFINS, fls. 33/37, e CSL, fls. 45/50, relativo aos anos-calendários de 1999 e 2000.

A matéria submetida a julgamento em primeira instância, e que é objeto do reexame necessário, diz respeito à nulidade do lançamento por vício formal, em virtude de erro na identificação do sujeito passivo.

Entendeu a Turma Julgadora recorrente que "O lançamento tributário deve ser formalizado contra o sujeito passivo direto (releve-se que em alguns casos o auto de infração é lavrado contra o sujeito passivo indireto em virtude da total impraticabilidade da sujeição passiva direta, como é o caso da sucessão por incorporação), mesmo nos casos de restar caracterizada a responsabilidade de terceiros, uma vez que tal ato tem como objetivo a formalização de crédito concernente a obrigação preexistente em face da ocorrência de fato gerador. A imputação de responsabilidade, por sua vez, deve ser suscitada na fase de cobrança ou numa eventual execução forçada do crédito. Repise-se: na sujeição passiva por transferência transfere-se o dever de pagar", conforme consignado às fls. 2.754, tendo expressado seu posicionamento por meio da seguinte ementa:



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11618.001634/2004-80

Acórdão nº. : 108-08.174

“NULIDADE DO LANÇAMENTO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. O erro na identificação do sujeito passivo acarreta a nulidade do lançamento por vício formal, sem prejuízo do disposto no art. 173, II, do Código Tributário Nacional.

Lançamento Nulo.”

Diante dessa decisão, cuja exoneração do sujeito passivo ultrapassou em seu total (tributo e multa) a R\$ 500.000,00, previsto no inciso I, do artigo 34, do Decreto nº 70.235/72, com as alterações da Lei nº 8.348/83, e Portaria MF nº 375/2001, apresentam os julgadores de primeira instância, no resguardo do princípio constitucional do duplo grau de jurisdição, o competente recurso *ex officio* (fls. 2.749).

É o Relatório.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11618.001634/2004-80
Acórdão nº. : 108-08.174

VOTO

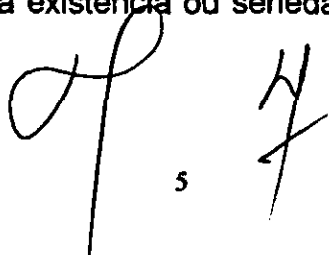
Conselheiro NELSON LÓSSO FILHO, Relator

O recurso de ofício tem assento no art. 34, I, do Decreto nº 70.235/72, com a nova redação dada por meio do art. 1º da Lei nº 8.748/93, contendo os pressupostos para sua admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Concluindo os julgadores ter sido o lançamento tributário promovido ao arrepio das normas vigentes, restou-lhes considerá-lo nulo, interpondo o recurso de ofício de fls. 2.749.

A matéria sujeita ao reexame necessário é a seguinte: nulidade do lançamento por vício formal, em virtude da ocorrência de erro na identificação do sujeito passivo.

Afirma o relator do acórdão recorrido, que o "ato administrativo, como é caso do lançamento tributário, deve ser anulado em decorrência de vícios com relação à forma, competência, objeto, motivo ou finalidade. O vício de forma, essencialmente, consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato (alínea "b" do art. 2º da Lei nº 4.717/1965)."


5



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11618.001634/2004-80

Acórdão nº. : 108-08.174

Ao concluir seu voto, afirma às fls. 2.755 que "resta claro, por conseguinte, que o presente lançamento padece de vício formal, por erro na identificação do sujeito passivo".

O posicionamento da 3ª Turma Julgadora da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife é resumido pela ementa a seguir:

"NULIDADE DO LANÇAMENTO. ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. O erro na identificação do sujeito passivo acarreta a nulidade do lançamento por vício formal, sem prejuízo do disposto no art. 173, II, do Código Tributário Nacional."

Não posso concordar com os fundamentos contidos no acórdão de primeira instância para anular as exigências fiscais, porque entendo não ter ocorrido erro na identificação do sujeito passivo, nem tampouco que esteja caracterizado um vício de forma que possibilite a lavratura de outro auto de infração, conforme o disposto no art. 173, II, do CTN.

Com efeito, o vício formal a que se refere o artigo 173, II, do CTN, ao admitir a contagem de prazo especial para decadência do direito de a Fazenda Nacional efetivar o lançamento, diz respeito a erros quanto à caracterização do auto de infração, como por exemplo: inexistência de data, nome da autoridade competente, matrícula, local de lavratura do auto, assinatura do autuante, autorização para nova lavratura de auto de infração, ou quaisquer outros erros que comprometam a forma do ato do lançamento.

Luiz Henrique Barros de Arruda, em seu livro Processo Administrativo Fiscal, 2ª edição 1994, Editora Resenha Tributária Ltda., assim se manifesta às fls. 81 a respeito de vício formal:

"Vício Formal

A expressão vício formal, por seu turno, compreende as incorreções e omissões de forma do ato (artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72), assim como as falhas ou omissões



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11618.001634/2004-80

Acórdão nº. : 108-08.174

quanto a Formalidades que devem ser respeitadas na feitura do lançamento.

Para as finalidades do artigo 173, inciso II do CTN, essas formalidades necessitam ser essenciais à legalidade do ato, pois, somente essas ensejam a revisão de ofício do lançamento e autorizam a realização de um novo, em consonância com o artigo 149, inciso IX, "in fine", do CTN, que estatui:

"Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I a VIII – omitidos;

IX – quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial."

O vício formal se caracteriza, segundo De Plácido e Silva, *in Vocabulário Jurídico - Editora Forense, pp. 865, como o defeito, ou a falta, que se anota em um ato jurídico, ou no instrumento, em que se materializou, pela omissão de requisitos, ou desatenção à solenidade, que se prescreve como necessário à sua validade ou eficácia jurídica.*

Assim, numa visão geral sobre o Lançamento Tributário, cabe destacar as disposições do Código Tributário Nacional e do Decreto nº 70.235/72 acerca da competência para a constituição do crédito tributário, dos elementos essenciais ao lançamento e da validade dos atos praticados por servidor.

O artigo 142 do Código Tributário Nacional traça as linhas gerais a respeito da competência para a constituição do crédito tributário.

"Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11618.001634/2004-80

Acórdão nº. : 108-08.174

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional."

Por sua vez, prescreve o Decreto nº 70.235/72, respectivamente, as regras sobre o procedimento e os elementos indispensáveis ao lançamento:

**Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:*

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificando o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula."

Concluiu o relator do acórdão recorrido que ao lançar o crédito tributário contra a pessoa do Sr. Adalberto Rocha, considerado pelo julgador de primeira instância como o contribuinte indireto, teria a fiscalização cometido erro de identificação do sujeito passivo, e que a seu ver a exigência deveria ter sido efetivada contra o contribuinte direto, com registro formal como pessoa jurídica, a



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11618.001634/2004-80

Acórdão nº. : 108-08.174

empresa individual Maria José Barbosa de Araújo, ocorrendo, portanto, vício formal por não ter sido identificado e qualificado corretamente o sujeito passivo.

Buscando apoio na doutrina, encontrei inúmeras referências ao tema em questão, principalmente no livro *Processo Administrativo Fiscal*, São Paulo, Editora Saraiva, 1993, pág. 531/534 do ex-Conselheiro Antonio da Silva Cabral, do qual extraio os ensinamentos a seguir:

"5. Efeitos da nulidade.

(omitido)

O julgador deverá sanar o processo, determinando, inclusive, se repitam os atos posteriores àquele que foi declarado nulo. Acontece, entretanto, que o efeito do ato do julgador é "ex tunc". Deste modo, o ato nulo pode, até, tornar-se ato insanável. Suponha-se que um processo chegue a julgamento no Conselho de Contribuintes após sete anos da lavratura do auto de infração que o motivou e o Conselho apure ter ocorrido erro na identificação do sujeito passivo. O erro seria insanável, pois se a repartição quisesse proceder ao lançamento contra o verdadeiro sujeito passivo ver-se-ia impossibilitada (pela decadência.)"

Pela leitura do excerto acima, resta claro que o autor considera o erro na identificação do sujeito passivo como sendo um vício substancial e não um vício formal, porque no seu exemplo existe a hipótese da caducidade do direito de a Fazenda Nacional efetuar novo lançamento.

Prossegue o ilustre ex-Conselheiro deste Primeiro Conselho de Contribuintes com os seguintes ensinamentos:

"4. O vício formal. O art. 173 do CTN diz que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Um dos motivos da declaração de nulidade, portanto, é o chamado vício formal, antes mencionado.

O art. 642 do RIR/80 também determina que os auditores fiscais procederão ao exame dos livros e documentos de



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11618.001634/2004-80

Acórdão nº. : 108-08.174

contabilidade dos contribuintes e realizarão diligências e investigações necessárias para apurar a exatidão das declarações, balanços e documentos apresentados etc. Acrescenta o § 2º desse artigo que, em relação ao mesmo exercício, só é possível um segundo exame mediante ordem escrita do superintendente, do delegado ou do inspetor da Receita Federal. Se, após terminada a ação numa empresa, o fiscal aí reaparecer e tomar a examinar documentos sem a devida autorização, poderá ter o respectivo auto de infração, que porventura vier a lavrar, totalmente anulado por vício de forma, isto é, por não ter obedecido à formalidade necessária, que era a autorização do superior.

Esta foi a tese confirmada pela CSRF, no Ac. CSRF/01-0.538, de 23-5-1985. Tratava-se de caso em que o lançamento foi anulado, por vício formal, uma vez que a escrita do contribuinte já havia sido anteriormente examinada pela fiscalização relativamente ao mesmo exercício, e faltava, no novo lançamento, a autorização determinada pela lei. A Câmara recorrida entendeu que ocorrera a decadência, pois tendo sido anulado o lançamento, o segundo lançamento foi feito quando já ocorrera o período decadencial. A questão estava em saber se o início da decadência deveria ter sido contado a partir da decisão que anulava o lançamento primitivo. O núcleo da questão estava em saber se houve vício formal no lançamento.

O acórdão valeu-se da doutrina de Marcelo Caetano (Manual de direito administrativo, 10. Ed., Lisboa, 1973, t. I), que lecionou: "O vício de forma existe sempre que na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo foi preterida alguma formalidade essencial ou que o ato não reveste a forma legal". Mais adiante Marcela Caetano esclarece: "Formalidade é, pois, todo ato ou fato, ainda que meramente ritual, exigido por lei para segurança da formação ou da expressão da vontade de um órgão de uma pessoa coletiva".

O acórdão também mencionou o 'Vocabulário jurídico (2. Ed., 1967, v. 4, p. 1651), de De Plácido e Silva: 'Vício de Forma. É o defeito, ou a falta, que se anota em um ato jurídico, ou no instrumento, em que se materializou, pela omissão de requisito, ou de desatenção à solenidade, que se prescreve como necessária à sua validade ou eficácia jurídica'.

No v. 3 (p. 712/3), De Plácido e Silva assinalou: 'Formalidade – Derivado de forma (do latim 'formalitas'), significa a regra, solenidade ou prescrição legal, indicativas da maneira por que o ato deve ser formado'.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11618.001634/2004-80

Acórdão nº. : 108-08.174

O relator da matéria continuou na citação: 'Neste sentido, as 'formalidades' constituem a maneira de proceder em determinado caso, assinalada em lei, ou compõem a própria forma solene para que o ato se considere válido ou juridicamente perfeito. As 'formalidades' mostram-se prescrições de ordem legal para a feitura do ato ou promoção de qualquer contrato, Quando as formalidades atendem à questão de 'forma material' do ato, dizem-se 'extrínsecas'. Quando se referem ao 'fundo', condições ou requisitos para a sua eficácia jurídica, dizem-se 'intrínsecas' ou 'viscerais', "...

À vista de tudo isto, finalizou o relator: 'Vejo a autorização do § 2º do art. 642 do RIR/80 como ato preliminar e indispensável à formação do lançamento como formalidade essencial, cuja inobservância vicia o ato de modo a determinar sua anulabilidade, mas não a nulidade. Nestas condições, merece ser reformado o acórdão recorrido. A ilustre Maioria deteve-se em questão preliminar, respeitante ao prazo decadencial. Na medida em que entendeu não ter havido vício de forma, afastou a aplicabilidade da regra do inciso II do art. 173 do CTN, e, por via de consequência, declarou a decadência do direito de lançar, apegada ao quinquênio normal. Pelo que se ensaiou de demonstrar acima, entendo caracterizado o vício formal, devendo incidir o citado inciso II do art. 173 do CTN'.

Há um pormenor de suma importância no voto citado, qual seja, a distinção feita por ele entre ato 'nulo' e ato 'anulável'. Conforme se salientará mais adiante, a diferença está, entre outras muitas, no fato de que o ato anulável continua a produzir efeitos, enquanto não for anulado. Na verdade, vício de forma é ato anulável, exceto, é claro, quando a forma for da essência do ato e imprescindível para a sua própria validade e não apenas para a sua eficácia."

Em monografia intitulada O Vício Formal no Lançamento Tributário, apresentada no Curso de Especialização em Direito Tributário da Faculdade de Direito do Recife, da Universidade Federal de Pernambuco, o ilustre Conselheiro Manoel Antonio Gadelha Dias, que exerceu durante anos a presidente desta Oitava Câmara, estudou com maestria o assunto, ao qual peço vênias para extrair de seu trabalho o esclarecedor excerto:

"Conforme destacamos em capítulo anterior, o lançamento tributário é ato administrativo consistente em documento



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 11618.001634/2004-80

Acórdão nº. : 108-08.174

escrito, produzido pela Administração Pública, com vistas a exigir do contribuinte o pagamento do tributo devido.

Por sua vez, para que o lançamento possa produzir os seus efeitos, nele deverão estar presentes todos os seus elementos e pressupostos.

Atendidos tais requisitos, o lançamento será ato perfeito e acabado, produzindo efeitos jurídicos, ainda que eivados de vícios e imperfeições.

Consoante ensina Aurélio Pitanga Seixas Filho "A desconformidade do ato administrativo com seus pressupostos legais não impede a produção dos efeitos jurídicos que lhe são próprios, que somente serão interrompidos ou suspensos em um procedimento administrativo posteriori para invalidação ou modificação desses efeitos jurídicos."

Por outro lado, a ausência ou deficiência dos requisitos pode levar à invalidação do ato do lançamento, com conseqüências distintas em razão da natureza da imperfeição.

À luz do Código Tributário Nacional, fonte de direito material nacional, e do Decreto nº 70.235/72, fonte de direito formal de âmbito restrito à União, entendemos que os requisitos do lançamento podem ser divididos em dois grandes grupos: 1º) o dos requisitos fundamentais ou estruturais, e 2º) o dos requisitos complementares ou formais.

Se o defeito no lançamento disser respeito a requisito fundamental, estaremos diante de vício substancial ou vício essencial, que macula o lançamento, ferindo-o de morte, pois impede a concretização da formalização do vínculo obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.

Os requisitos fundamentais são aqueles intrínsecos ao lançamento e dizem respeito à própria conceituação do lançamento insculpida no art. 142 do CTN, qual seja a valoração jurídica do fato tributário pela autoridade competente, mediante a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do tributo e a identificação do sujeito passivo.

Assim, a valoração jurídica equivocada do fato tributário, a lavratura de auto de infração por agente incompetente ou a indicação errada do sujeito passivo da obrigação tributária levam à nulidade do lançamento, cabendo à Administração Tributária, uma vez declarada a nulidade por decisão administrativa ou judicial, se for o caso, sanar o vício mediante a formalização de outro lançamento, agora sem o defeito apontado, desde, é claro, que a Fazenda Pública não tenha ainda decaído do direito de fazê-lo.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11618.001634/2004-80

Acórdão nº. : 108-08.174

Nessa hipótese, a decretação da nulidade do lançamento não tem o condão de interromper ou suspender o prazo de decadência. Em verdade, para fins da contagem do lapso decadencial para outro lançamento, deve a administração tributária considerar como inexistente o lançamento declarado nulo e observar a regra geral de decadência contida no art. 173, I, ou a regra própria prevista para os casos disciplinados pelo art. 150, § 4º, ambos do CTN, ou ainda regra específica estabelecida na legislação de determinados tributos.

Já se o vício estiver presente no que denominamos de requisitos complementares do lançamento, ou seja, naqueles que devem compor a linguagem para a comunicação jurídica, consistente na notificação ao sujeito passivo, estaremos falando de vício formal.

Os requisitos complementares ou formais são aqueles exigidos por lei para o momento da edição do ato, por isso dão denominados requisitos extrínsecos ao lançamento.



O aludido inciso II do art. 173 do CTN, ao prescrever a anulação do lançamento na hipótese de existência de vício formal, por certo está se referindo apenas às aludidas formalidades extrínsecas, ou seja, aquelas que dizem respeito apenas à forma como o ato se exterioriza.

À toda evidência, o Código Tributário Nacional adotou a concepção restrita de forma, pois não haveria nenhuma razão lógica para o legislador de 1966, ao tratar do vício formal no lançamento, ter também nele incluído o defeito decorrente de inobservância de formalidades intrínsecas (aquelas que se apresentam como requisitos necessários à validade do ato), se tal vício leva à mesma consequência do vício substancial, qual seja, à decretação da nulidade do lançamento.

Com efeito, o alegado privilégio atribuído à Fazenda Pública pelo CTN só alcança os denominados defeitos menores, ocorridos em momento posterior à aplicação da norma tributária material, quando corretamente identificados, pela autoridade competente, o fato jurídico tributário e a relação jurídica obrigacional.

Portanto, a regra especial de decadência contida no art. 173, II, do CTN, possibilita que a Fazenda Pública promova novo lançamento, na hipótese em que o anterior deixou de observar certas formalidades, mas que já permitia aos sujeito passivo conhecer claramente a obrigação tributária.

Nas palavras de Ives Gandra da Silva Martins, o novo lançamento, nessa hipótese, visa a preservar "um direito já previamente qualificado, mas inexecutável pelo vício de forma declarado".

 13 



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11618.001634/2004-80

Acórdão nº. : 108-08.174

Em última análise, conforme conclui Antonio Ailton Ferreira, a aplicação da comentada regra especial de decadência impede que questão de forma prevaleça sobre questão de fundo.

Os mencionados requisitos complementares ou formais do lançamento, no âmbito da União, estão previstos no Decreto nº 70.235/72, que rege a determinação e exigência dos tributos federais e prevê a formalização do lançamento por meio de auto de infração lavrado por auditor-fiscal ou por notificação de lançamento a ser expedida pelo órgão que administra o tributo". (grifei)



Os requisitos fundamentais da exigência são aqueles intrínsecos ao lançamento, estando entre eles incluídos a identificação do sujeito passivo.

O Erro na identificação do sujeito passivo, traduz-se em um vício material, que também vicia o lançamento, mas tem efeitos distintos do vício formal na possibilidade futura de renovação do mesmo, porque este gera uma nulidade absoluta.

Portanto, *data venia*, não vislumbro que o fato apontado pelos julgadores de primeira instância seja caracterizador da nulidade dos lançamentos por vício formal, geraria, isto sim, se provado, a nulidade absoluta das exigências, não lhes sendo aplicada a regra especial de contagem do prazo de decadência prevista no art. 173, II, do CTN.

Por outro lado, também não concordo com o posicionamento da Turma Julgadora a respeito do alegado erro na identificação do sujeito passivo.

Sustenta o acórdão recorrido que o lançamento deveria ter sido formalizado em nome do sujeito passivo direto, a empresa individual Maria José Barbosa de Araújo e não contra o principal interessado no fato gerador dos tributos e detentor dos recursos, o Sr. Adalberto Rocha.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11618.001634/2004-80

Acórdão nº. : 108-08.174

O consistente trabalho da fiscalização, em seu Relatório de Trabalho Fiscal de fls. 60/173, leva a crer que a empresa individual Maria José Barbosa de Araújo foi criada para desviar do conhecimento do fisco o fato gerador dos tributos por ele administrados, funcionando apenas como uma empresa de fachada, operando em nome do seu verdadeiro interessado, o Sr. Adalberto Rocha.

Ora, entendendo a fiscalização, por meio de todas as provas coletadas, que o Sr. Adalberto Rocha é o sócio econômico da empresa individual anteriormente citada, não vejo óbice para que o lançamento tributário seja efetivado sobre o real interessado na simulação perpetrada, cobrando dele os tributos devidos pela pessoa jurídica, empresa individual, que o representava.

A empresa foi fundada para encobrir os atos negociais praticados pelo sócio oculto, sua movimentação financeira, oriunda, até prova em contrário, de omissão de receitas.

A autuação foi sustentada na presunção legal contida no art. 42 da Lei nº 9.430/96, abaixo transcrito:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

§ 1º O valor das receitas ou dos rendimentos omitido será considerado auferido ou recebido no mês do crédito efetuado pela instituição financeira.

§ 2º Os valores cuja origem houver sido comprovada, que não houverem sido computados na base de cálculo dos impostos e contribuições a que estiverem sujeitos, submeter-se-ão às normas de tributação específicas, previstas na legislação vigente à época em que auferidos ou recebidos.

§ 3º Para efeito de determinação da receita omitida, os créditos serão analisados individualizadamente, observado que não serão considerados:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA

Processo nº. : 11618.001634/2004-80

Acórdão nº. : 108-08.174

I - os decorrentes de transferências de outras contas da própria pessoa física ou jurídica;

II - no caso de pessoa física, sem prejuízo do disposto no inciso anterior, os de valor individual igual ou inferior a R\$1.000,00 (mil reais), desde que o seu somatório, dentro do ano-calendário, não ultrapasse o valor de R\$12.000,00 (doze mil reais).

§ 4º Tratando-se de pessoa física, os rendimentos omitidos serão tributados no mês em que considerados recebidos, com base na tabela progressiva vigente à época em que tenha sido efetuado o crédito pela instituição financeira.

Em 30 de dezembro de 2002, a Lei nº 10.637 acresceu ao artigo 42 acima transcrito dois novos parágrafos. O quinto parágrafo determina que a autoridade administrativa deva, no caso de apuração de omissão de receitas em conta bancária cujo interessado é uma terceira pessoa, considerá-lo como titular da referida conta-corrente, direcionando para ele a autuação. Este artigo da Lei nº 10.637 está assim redigido:

Art. 58. O art. 42 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 5º e 6º:

"Art.

42.....

§ 5º Quando provado que os valores creditados na conta de depósito ou de investimento pertencem a terceiro, evidenciando interposição de pessoa, a determinação dos rendimentos ou receitas será efetuada em relação ao terceiro, na condição de efetivo titular da conta de depósito ou de investimento.

§ 6º Na hipótese de contas de depósito ou de investimento mantidas em conjunto, cuja declaração de rendimentos ou de informações dos titulares tenham sido apresentadas em separado, e não havendo comprovação da origem dos recursos nos termos deste artigo, o valor dos rendimentos ou receitas será imputado a cada titular mediante divisão entre o total dos rendimentos ou receitas pela quantidade de titulares."(negritei)



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11618.001634/2004-80

Acórdão nº. : 108-08.174

Os elementos levantados e juntados aos autos convergem para um mesmo ponto comum: a empresa individual Maria José Barbosa de Araújo operava por conta e ordem Sr. Adalberto Rocha e que este exercia de fato a sua gerência.

Por pertinente, transcrevo excerto do Relatório de Trabalho Fiscal de fls. 60/173, que bem caracteriza a simulação engendrada:

"HISTÓRICO DA CONSTITUIÇÃO E EXTINÇÃO DA FIRMA INDIVIDUAL MARIA JOSÉ BARBOSA DE ARAÚJO

A firma individual MARIA JOSÉ BARBOSA DE ARAÚJO, nome de fantasia CDB COBRANÇAS DO BRASIL, CNPJ nº 03.102.888/0001-61, foi constituída em 06/04/1999, com endereço na Rua Rabelo Júnior, 270, Miramar, nesta Capital, tendo como titular Maria José Barbosa de Araújo, CPF 526.801.774-87, conforme cópia da Declaração de Firma Individual de fl. 192, apresentada pela Junta Comercial do Estado da Paraíba, e o seu cancelamento se deu em 05/09/2000, perante a Receita Federal, fl. 175, e à Junta Comercial da Paraíba, conforme Declaração de Firma Mercantil Individual de fl. 193.

DA CONSTATAÇÃO QUE A FIRMA MARIA JOSÉ BARBOSA DE ARAÚJO CONSTITUI INTERPOSTA PESSOA.

No curso do procedimento de fiscalização constatamos que a Sr. MARIA JOSÉ BARBOSA DE ARAÚJO, titular da firma individual MARIA JOSÉ BARBOSA DE ARAÚJO, nome de fantasia CDB COBRANÇAS DO BRASIL, CNPJ 03.102.888/001-61, constitui interposta pessoa do contribuinte ADALBERTO ROCHA, CPF nº 569.720.834-00, conforme declarações prestadas, mediante termo e certidão de ocorrência policial apresentada pela Sra. MARIA JOSÉ BARBOSA DE ARAÚJO, titular da referida firma individual, fls. 206/207, 208/209 e 211, e pelo contador INÁCIO DE ARAÚJO, profissional responsável pelo preenchimento dos documentos de constituição da citada firma individual, fls. 217/218, acrescentando, ainda, que a Sra. MARIA JOSÉ BARBOSA DE ARAÚJO trabalhou como empregada doméstica na residência do Sr. Adalberto Rocha, no período de 10/01/1997 a 30/04/2000, conforme cópia da carteira de trabalho, fls. 180/181, que foi assinada pela Sra. EZILDA PRESTES ROCHA, esposa do Sr. ADALBERTO ROCHA.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11618.001634/2004-80

Acórdão nº. : 108-08.174

Ainda, constatamos que as assinaturas constantes das declarações de constituição e extinção da firma individual MARIA JOSÉ BARBOSA DE ARAÚJO, nome fantasia CDB COBRANÇAS DO BRASIL, CNPJ nº 03.102.888/0001-61, fls. 192/193, e, também dos documentos apresentados pelas instituições financeiras onde foram movimentadas as contas correntes de titularidade da mencionada firma individual, fls. 224-v, 230, 231 e 232, como sendo da Sra. Maria José Barbosa de Araújo, não correspondem às assinaturas feitas pela mesma no seu documento de identidade, fl. 179, no Termo de Início de Ação Fiscal, fls. 104/205, nos Termos de Declaração de fls. 206/207, 208/209, e no Termo de Recebimento de Documentos de fl. 210”

Assim, após a análise de todos os elementos juntados aos autos, fica claro que a firma individual MARIA JOSÉ BARBOSA DE ARAÚJO operou durante sua existência como interposta pessoa, no intuito de acobertar as movimentações financeiras do Sr. Adalberto Rocha, para que este deixasse de recolher os tributos federais sobre as receitas omitidas e depositadas em conta-corrente bancária. A fiscalização levantou provas convincentes deste ilícito.

Provada a formação de uma sociedade de fato entre as diversas pessoas indicadas como responsáveis pela fiscalização, gerida pelo Sr. Adalberto Rocha, para omitir do conhecimento do Fisco a movimentação financeira em conta-corrente bancária, por meio de interposta pessoa, deve a ele ser dirigida a autuação fiscal.

A definição dada por Plácido e Silva em sua obra “Vocabulário Jurídico”, revela os seguintes tópicos:

“As sociedades de fato podem preexistir sem contrato escrito. Assim, comprovam-se por fatos circunstanciais, que atestam sua real, ou efetiva existência e a intenção das pessoas que a compõem em manter uma soma de negócios sob uma comunhão de interesses e de bens.

Em princípio, mesmo que haja um contrato escrito, as sociedades de fato estabelecem entre os sócios uma



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº. : 11618.001634/2004-80

Acórdão nº. : 108-08.174

responsabilidade ilimitada e solidária, de modo que são eles ligados às obrigações assumidas pela sociedade.”

Washington de Barros Monteiro em sua obra “Curso de Direito Civil”, 5º volume, 2ª parte, página 300, ao tecer comentários sobre as sociedades de fato, leciona:

Já nas questões de estranhos contra a sociedade, poderão aqueles aprovar-lhe a existência de qualquer modo (art. 1.366, segunda parte). Aliás, escreveu PEDRO LESSA, reproduzindo VIVANTE, que os credores de uma sociedade de fato se acham na feliz posição jurídica de poderem valer-se de sua existência, ou desconhecê-la, segundo lhe convier. Se provam a existência da sociedade, podem agir contra ela, como entidade distinta dos sócios, se não dispõem de tal prova, podem volver-se contra os sócios individualmente.

É de admitir-se provada sua existência, quando as circunstâncias revelarem ter havido entre os seus componentes uma comunhão de interesses para certo fim comum.”

O Código Comercial Brasileiro no artigo 304, admite a existência da sociedade de fato, bem como esclarece os meios de prova de sua existência:

Art. 304 - São, porém, admissíveis, sem dependência da apresentação do dito instrumento, as ações que terceiros possam intentar contra a sociedade em comum ou contra qualquer dos sócios em particular. A existência da sociedade, quando por parte dos sócios se não apresenta instrumento, pode provar-se por todos os gêneros de prova admitidos em comércio (artigo nº. 122), e até por presunções fundadas em fatos de que existe ou existiu sociedade.

Maria Helena Diniz, em sua obra “Curso de Direito Civil Brasileiro”, p. 284, ensina que:

“As pessoas jurídicas intervirão Por seus órgãos, ativa e passivamente, judicial e extrajudicialmente (CC, art. .17). O órgão da pessoa jurídica, pontifica Orlando Gomes, é uma ou um conjunto de pessoas naturais que exprime sua vontade. Não há aqui uma representação no sentido rigoroso do termo, pois esta pressupõe a conjugação de duas vontades, a do representante e a do representado, o que não ocorre com a pessoa jurídica, pois o seu órgão manifesta apenas a vontade



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
OITAVA CÂMARA**

Processo nº : 11618.001634/2004-80

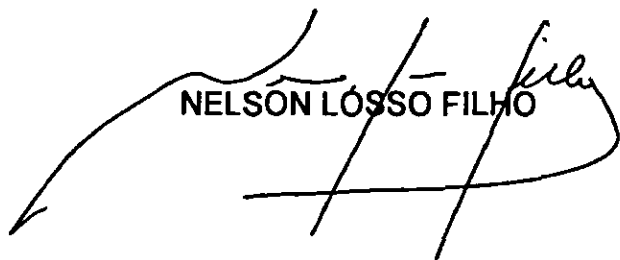
Acórdão nº : 108-08.174

da entidade, havendo uma compenetração entre o órgão e a pessoa jurídica, não se verificando aquela dissociação entre representante e representado, que conservam a própria vontade e autonomia. Poder-se-á falar que há aí uma representação imprópria”.

Assim, tendo o Sr. Adalberto Rocha, por meio de artifício de utilização de interposta pessoa, engendrado impedir a exteriorização completa de um fato que efetivamente aconteceu ou vai acontecer, na hipótese de incidência tributária, deve sobre ele recair a exigência fiscal.

Pelos fundamentos expostos, voto no sentido de dar provimento ao recurso de ofício.

Sala das Sessões - DF, 23 de fevereiro de 2005.


NELSON LOSSÓ FILHO

